



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (première chambre)

12 septembre 2013*

«Taxe sur la valeur ajoutée — Sixième directive 77/388/CEE — Articles 17 et 19 — Déduction de la taxe payée en amont — Utilisation de biens et de services à la fois pour des opérations taxées et des opérations exonérées — Déduction au prorata — Calcul du prorata — Succursales établies dans d'autres États membres et dans des États tiers — Non-prise en compte de leur chiffre d'affaires»

Dans l'affaire C-388/11,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 267 TFUE, introduite par le Conseil d'État (France), par décision du 11 juillet 2011, parvenue à la Cour le 22 juillet 2011, dans la procédure

Le Crédit Lyonnais

contre

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

LA COUR (première chambre),

composée de M. A. Tizzano, président de chambre, MM. A. Borg Barthet, M. Ilešič, J.-J. Kasel (rapporteur) et M^{me} M. Berger, juges,

avocat général: M. P. Cruz Villalón,

greffier: M. V. Tourrès, administrateur,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 27 septembre 2012,

considérant les observations présentées:

- pour Le Crédit Lyonnais, par M^{es} C. Aldebert, E. Ashworth et C. Reinbold, avocats,
- pour le gouvernement français, par MM. G. de Bergues et J.-S. Pilczer, en qualité d'agents,
- pour le gouvernement chypriote, par M^{me} E. Symeonidou, en qualité d'agent,
- pour le gouvernement du Royaume-Uni, par MM. L. Seeboruth et A. Robinson, en qualité d'agents, assistés de M. R. Hill, barrister,
- pour la Commission européenne, par M^{mes} C. Soulay et L. Lozano Palacios, en qualité d'agents,

* Langue de procédure: le français.

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 28 février 2013,
rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 17, paragraphes 2, 3 et 5, ainsi que 19, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme (JO L 145, p. 1, ci-après la «sixième directive»).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Le Crédit Lyonnais (ci-après «LCL»), établissement de crédit ayant son siège social en France, à l'État français, au sujet du calcul du prorata de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après la «TVA») applicable à LCL pour la période allant du 1^{er} janvier 1988 au 31 décembre 1990.

Le cadre juridique

La réglementation de l'Union

- 3 L'article 2 de la sixième directive dispose:
«Sont soumises à la [TVA]:
 1. les livraisons de biens et les prestations de services, effectuées à titre onéreux à l'intérieur du pays par un assujetti agissant en tant que tel;
[...]»
- 4 L'article 4, paragraphes 1 et 2, de cette directive prévoit:
«1. Est considéré comme assujetti quiconque accomplit, d'une façon indépendante et quel qu'en soit le lieu, une des activités économiques mentionnées au paragraphe 2, quels que soient les buts ou les résultats de cette activité.
2. Les activités économiques visées au paragraphe 1 sont toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence.»
- 5 L'article 9, paragraphe 1, de ladite directive est libellé comme suit:
«Le lieu d'une prestation de services est réputé se situer à l'endroit où le prestataire a établi le siège de son activité économique ou un établissement stable à partir duquel la prestation de services est rendue ou, à défaut d'un tel siège ou d'un tel établissement stable, au lieu de son domicile ou de sa résidence habituelle.»

6 L'article 13, B, de la sixième directive énonce:

«Sans préjudice d'autres dispositions communautaires, les États membres exonèrent, dans les conditions qu'ils fixent en vue d'assurer l'application correcte et simple des exonérations prévues ci-dessous et de prévenir toute fraude, évasion et abus éventuels:

[...]

d) les opérations suivantes:

1. l'octroi et la négociation de crédits ainsi que la gestion de crédits effectuée par celui qui les a octroyés;
2. la négociation et la prise en charge d'engagements, de cautionnements et d'autres sûretés et garanties ainsi que la gestion de garanties de crédits effectuée par celui qui a octroyé les crédits;
3. les opérations, y compris les négociations, concernant les dépôts de fonds, comptes courants, paiements, virements, créances, chèques et autres effets de commerce, à l'exception du recouvrement de créances;
4. les opérations, y compris la négociation, portant sur les devises, les billets de banque et les monnaies qui sont des moyens de paiement légaux, à l'exception des monnaies et billets de collection; sont considérés comme de collection les pièces en or, en argent ou en autre métal, ainsi que les billets, qui ne sont pas normalement utilisés dans leur fonction comme moyen de paiement légal ou qui présentent un intérêt numismatique;
5. les opérations, y compris la négociation mais à l'exception de la garde et de la gestion, portant sur les actions, les parts de sociétés ou d'associations, les obligations et les autres titres, à l'exclusion:
 - des titres représentatifs de marchandises,
 - des droits ou titres visés à l'article 5 paragraphe 3;
6. la gestion de fonds communs de placement tels qu'ils sont définis par les États membres;

[...]»

7 L'article 17 de cette directive dispose:

«1. Le droit à déduction prend naissance au moment où la taxe déductible devient exigible.

2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable:

- a) la [TVA] due ou acquittée pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront rendus par un autre assujetti;
- b) la [TVA] due ou acquittée pour les biens importés;
- c) la [TVA] due conformément à l'article 5 paragraphe 7 sous a) et à l'article 6 paragraphe 3.

3. Les États membres accordent également à tout assujetti la déduction ou le remboursement de la [TVA] visée au paragraphe 2 dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins:

- a) de ses opérations relevant des activités économiques visées à l'article 4 paragraphe 2, effectuées à l'étranger, qui ouvriraient droit à déduction si ces opérations étaient effectuées à l'intérieur du pays;
- b) de ses opérations exonérées conformément à l'article 14 paragraphe 1 sous i), à l'article 15 et à l'article 16 paragraphe 1 sous B, C et D et paragraphe 2;
- c) de ses opérations exonérées conformément à l'article 13 sous B sous a) et sous d) points 1 à 5, lorsque le preneur est établi en dehors de la Communauté ou lorsque ces opérations sont directement liées à des biens qui sont destinés à être exportés vers un pays en dehors de la Communauté.

[...]

5. En ce qui concerne les biens et les services qui sont utilisés par un assujetti pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la déduction n'est admise que pour la partie de la [TVA] qui est proportionnelle au montant afférent aux premières opérations.

Ce prorata est déterminé pour l'ensemble des opérations effectuées par l'assujetti conformément à l'article 19.

Toutefois, les États membres peuvent:

- a) autoriser l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité, si des comptabilités distinctes sont tenues pour chacun de ces secteurs;
- b) obliger l'assujetti à déterminer un prorata pour chaque secteur de son activité et à tenir des comptabilités distinctes pour chacun de ces secteurs;
- c) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services;
- d) autoriser ou obliger l'assujetti à opérer la déduction, conformément à la règle prévue au premier alinéa, pour tous les biens et services utilisés pour toutes les opérations y visées;
- e) prévoir, lorsque la [TVA] qui ne peut être déduite par l'assujetti est insignifiante, qu'il n'en sera pas tenu compte.

[...]»

8 L'article 19, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive dispose:

«1. Le prorata de déduction, prévu par l'article 17 paragraphe 5 premier alinéa, résulte d'une fraction comportant:

— au numérateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, [TVA] exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction conformément à l'article 17 paragraphes 2 et 3,

— au dénominateur, le montant total, déterminé par année, du chiffre d'affaires, [TVA] exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction. Les États membres ont la faculté d'inclure également dans le dénominateur le montant des subventions autres que celles visées à l'article 11 sous A paragraphe 1 sous a).

Le prorata est déterminé sur une base annuelle, fixé en pourcentage et arrondi à un chiffre qui ne dépasse pas l'unité supérieure.

2. Par dérogation au paragraphe 1, il est fait abstraction, pour le calcul du prorata de déduction, du montant du chiffre d'affaires afférent aux livraisons de biens d'investissement utilisés par l'assujetti dans son entreprise. Il est également fait abstraction du montant du chiffre d'affaires afférent aux opérations accessoires immobilières et financières ou à celles visées à l'article 13 sous B sous d), lorsqu'il s'agit d'opérations accessoires. Lorsque les États membres exercent la possibilité prévue à l'article 20 paragraphe 5 de ne pas exiger la régularisation pour les biens d'investissement, ils peuvent inclure le produit de la cession de ces biens dans le calcul du prorata de déduction.»

La réglementation française

9 L'article 271 du code général des impôts, dans sa version applicable à l'époque des faits au principal (ci-après le «CGI»), prévoyait:

«4. Ouvrent droit à déduction dans les mêmes conditions que s'ils étaient soumis à la [TVA]:

[...]

b) Les services bancaires et financiers exonérés en application des dispositions des a à e du 1° de l'article 261 C lorsqu'ils sont rendus à des personnes domiciliées ou établies en dehors de la Communauté économique européenne ou se rapportent à des exportations de biens à destination de pays autres que les États membres de la Communauté.»

10 Aux termes de l'article 212 de l'annexe II du CGI:

«Les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction sont autorisés à déduire une fraction de la [TVA] qui a grevé les biens constituant des immobilisations égale au montant de cette taxe multipliée par le rapport existant entre le montant annuel des recettes afférentes à des opérations ouvrant droit à déduction et le montant annuel des recettes afférentes à l'ensemble des opérations réalisées [...]»

11 L'article 213 de l'annexe II du CGI prévoyait:

«Lorsqu'un assujetti a des secteurs d'activités qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la [TVA], ces secteurs font l'objet de comptes distincts pour l'application du droit à déduction.

Chaque immeuble ou ensemble d'immeubles ou fraction d'immeuble composé de logements sociaux à usage locatif dont la livraison à soi-même est imposable en application du dernier alinéa du c du 1 du 7° de l'article 257 du [CGI] constitue un secteur d'activité.

Le montant de la taxe déductible au titre des biens communs aux différents secteurs est déterminé par application du rapport prévu à l'article 212.»

12 L'article 219 de l'annexe II du CGI était libellé comme suit:

«Les assujettis qui ne réalisent pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction sont autorisés à déduire la [TVA] qui a grevé ces mêmes biens et services dans les limites ci-après:

- a. Lorsque ces biens et services concourent exclusivement à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, la taxe qui les a grevés est déductible;
- b. Lorsqu'ils concourent exclusivement à la réalisation d'opérations n'ouvrant pas droit à déduction, la taxe qui les a grevés n'est pas déductible;
- c. Lorsque leur utilisation aboutit concurremment à la réalisation d'opérations dont les unes ouvrent droit à déduction et les autres n'ouvrent pas droit à déduction, une fraction de la taxe qui les a grevés est déductible. Cette fraction est déterminée dans les conditions prévues aux articles 212 à 214.»

Le litige au principal et les questions préjudicielles

13 LCL est un établissement bancaire qui a son siège en France et qui détient des succursales dans des États membres de l'Union européenne et dans des États tiers.

14 À la suite d'une vérification de la comptabilité de LCL portant sur la période allant du 1^{er} janvier 1988 au 31 décembre 1989, et de deux notifications de redressement, l'administration fiscale a mis à la charge de LCL des rappels, notamment, de TVA pour la période mentionnée. Ces rappels résultent du refus de cette administration de prendre en compte, contrairement à ce qu'avait fait LCL dans ses déclarations, le montant des intérêts des prêts consentis par le siège de LCL à ses succursales établies en dehors du territoire français au numérateur et au dénominateur du prorata de déduction prévu en matière de TVA à l'article 212 de l'annexe II du CGI.

15 Le 20 juillet 1994, LCL a introduit une première réclamation à l'encontre desdits rappels en soutenant que le montant des intérêts en question pouvait être pris en compte dans le calcul du prorata de déduction de la TVA. Le 31 décembre 1996, elle a introduit une seconde réclamation, par laquelle elle a demandé la restitution des sommes qu'elle estimait avoir versées en trop pour les périodes en cause et de celles qu'elle avait versées, en 1990 et en 1991, pour la période allant du 1^{er} janvier au 31 décembre 1990, en soutenant que, si le montant des intérêts facturés par le siège aux succursales ne pouvait être pris en compte au motif que son siège relèverait, avec ses succursales étrangères, d'une seule et même entité, alors les recettes des opérations que ces dernières réalisent avec des tiers devraient être regardées comme étant les siennes et être prises en compte pour le calcul du prorata de déduction qui lui était appliqué.

16 Ces réclamations ayant été rejetées par l'administration fiscale, LCL a introduit un recours devant le tribunal administratif de Paris. Par jugement du 5 octobre 2004, celui-ci a rejeté ce recours. L'appel qu'elle avait introduit contre cette décision ayant également été rejeté, LCL s'est pourvue en cassation devant le Conseil d'État.

17 À l'appui de son pourvoi, LCL fait valoir que, pour déterminer le prorata de déduction des dépenses de son siège en matière de TVA, il convient de prendre en compte les recettes de ses succursales installées dans les autres États membres de l'Union et dans les États tiers, dès lors que ces succursales doivent, à la suite de l'arrêt du 23 mars 2006, FCE Bank (C-210/04, Rec. p. I-2803), être regardées comme constituant avec ce siège, pour ce qui concerne les relations qu'ils entretiennent, un assujetti unique.

- 18 Elle soutient que, en jugeant, d'une part, que les succursales établies dans un État membre de l'Union sont elles-mêmes assujetties à la TVA et tiennent compte, pour déterminer leur propre prorata, desdites recettes, lesquelles ne sauraient donc fonder à nouveau un droit à déduction au profit du siège et, d'autre part, que les succursales établies hors de l'Union, qui peuvent soit ne pas être assujetties à la TVA, soit être soumises à d'autres règles, constituent des «secteurs d'activité distincts» pour l'exercice du droit à déduction, la cour administrative d'appel de Paris a retenu une interprétation incompatible avec le principe communautaire de neutralité du système commun de la TVA.
- 19 Dans ces circonstances, le Conseil d'État a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:
- «1) [E]u égard aux règles relatives au champ territorial de la [TVA], les paragraphes 2 et 5 de l'article 17 et l'article 19 de la sixième directive [...] peuvent[-ils] être interprétés en ce sens que, pour le calcul du prorata qu'ils instaurent, le siège d'une société établie dans un État membre doit prendre en compte les recettes réalisées par chacune de ses succursales établies dans un autre État membre et, symétriquement, ces succursales doivent[-elles] prendre en compte l'ensemble des recettes entrant dans le champ de la [TVA] réalisées par la société?
- 2) [L]a même solution doit[-elle] être retenue pour les succursales établies en dehors de l'Union européenne, notamment au regard du droit à déduction prévu par le a) du paragraphe 3 de l'article 17 ainsi que du c) du même paragraphe, s'agissant des opérations bancaires et financières visées à l'article 13, B, sous d), points 1 à 5, qui sont réalisées au bénéfice de preneurs établis en dehors de [l'Union]?
- 3) [L]a réponse aux deux premières questions est[-elle] susceptible de varier d'un État membre à l'autre, en fonction des options ouvertes par le dernier alinéa du paragraphe 5 de l'article 17, en particulier ce qui concerne la constitution de secteurs d'activité distincts?
- 4) [E]n cas de réponse affirmative à l'une des deux premières questions, d'une part, [y a-t-il] lieu de limiter l'application d'un tel prorata au calcul des droits à déduction de la [TVA] ayant grevé les dépenses exposées par le siège au profit des succursales étrangères et [...], d'autre part, la prise en compte des recettes réalisées à l'étranger doit[-elle] se faire selon les règles applicables dans l'État de la succursale ou dans l'État du siège?»

Sur les questions préjudicielles

Sur la première question

- 20 À titre liminaire, il convient de rappeler que, selon une jurisprudence constante, il appartient à la Cour, dans le cadre de la procédure de coopération avec les juridictions nationales instituée par l'article 267 TFUE, de donner au juge de renvoi une réponse utile qui lui permette de trancher le litige dont il est saisi. Dans cette optique, il incombe, le cas échéant, à la Cour de reformuler la question qui lui est posée (voir, notamment, arrêt FCE Bank, précité, point 21).
- 21 À cet égard, il y a lieu de relever que, par sa première question, la juridiction de renvoi cherche à savoir de quelle manière il convient de déterminer, d'une part, le prorata de déduction de la TVA du siège d'une société établie en France et, d'autre part, le prorata de déduction des succursales de cette société établies en dehors de cet État membre. Or, dans la mesure où le litige au principal ne porte que sur la détermination du prorata de déduction applicable au siège de la société assujettie, il n'est pas utile de se prononcer en détail sur le calcul des proratas de déduction applicables aux succursales de cette société établies en dehors de cet État.

- 22 Dès lors, la première question doit être comprise comme visant, en substance, à savoir si les articles 17, paragraphes 2 et 5, ainsi que 19, paragraphe 1, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que, pour la détermination du prorata de déduction de la TVA qui lui est applicable, une société, dont le siège est situé dans un État membre, peut prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans d'autres États membres.
- 23 En vue de répondre à cette question, il importe de rappeler que, pour déterminer la portée d'une disposition du droit de l'Union, il y a lieu de tenir compte à la fois de ses termes, de son contexte et de ses finalités (voir, notamment, arrêt du 29 octobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Rec. p. I-10567, point 23 et jurisprudence citée).
- 24 À cet égard, force est de constater que les termes des articles 17, paragraphes 2 et 5, ainsi que 19, paragraphe 1, de la sixième directive ne permettent pas, par eux-mêmes, d'affirmer que, pour la détermination du prorata de déduction de la TVA qui est applicable à une société, dont le siège est situé dans un État membre, cette société peut prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans d'autres États membres.
- 25 S'agissant du contexte dans lequel s'insèrent ces dispositions et des finalités de ces dernières, il importe de rappeler que les articles 17 et 19 de la sixième directive font partie du titre XI de celle-ci, consacré au régime des déductions.
- 26 Le droit à déduction, prévu aux articles 17 et suivants de la sixième directive, fait partie intégrante du mécanisme de TVA et ne peut, en principe, être limité (arrêts du 6 octobre 2005, Commission/France, C-243/03, Rec. p. I-8411, point 28 et jurisprudence citée, ainsi que du 18 décembre 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Rec. p. I-10409, point 14).
- 27 Le régime des déductions vise à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de TVA garantit, par conséquent, la parfaite neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient leurs buts ou leurs résultats, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêt Royal Bank of Scotland, précité, point 15 et jurisprudence citée).
- 28 Plus particulièrement, l'article 17, paragraphe 5, de la sixième directive établit le régime applicable au droit à déduction de la TVA lorsque celle-ci se rapporte à des biens ou à des services qui sont utilisés par l'assujéti «pour effectuer à la fois des opérations ouvrant droit à déduction visées aux paragraphes 2 et 3 et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction». Dans un tel cas, conformément à l'article 17, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive, la déduction n'est admise que pour la partie de la TVA qui est proportionnelle au montant des premières opérations taxées (arrêt Royal Bank of Scotland, précité, point 17).
- 29 Le droit à déduction est, en vertu de l'article 17, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive, calculé selon un prorata déterminé conformément à l'article 19 de cette même directive (arrêt Royal Bank of Scotland, précité, point 18).
- 30 Or, il importe de constater que, dans la mesure où le calcul du prorata de déduction constitue un élément du régime des déductions, les modalités selon lesquelles ce calcul doit être effectué relèvent, avec ledit régime des déductions, de la sphère d'application de la législation nationale en matière de TVA à laquelle une activité ou une opération doit être fiscalement rattachée.
- 31 Il appartient en effet aux autorités fiscales de chaque État membre de fixer, ainsi que le leur permet l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive, la méthode de détermination du droit à déduction en les autorisant à prévoir l'établissement d'un prorata distinct pour chaque secteur

d'activité ou la déduction suivant l'affectation de tout ou partie des biens et services à une activité précise, ou même à prévoir l'exclusion du droit à déduction sous certaines conditions (voir, en ce sens, arrêt *Royal Bank of Scotland*, précité, point 19).

- 32 Le constat figurant au point 31 du présent arrêt se trouve d'ailleurs corroboré par la circonstance que le mode de restitution de la TVA, soit par déduction, soit par remboursement, est uniquement fonction du lieu d'établissement de l'assujetti (voir, en ce sens, arrêt du 16 juillet 2009, *Commission/Italie*, C-244/08, points 25 et 33).
- 33 En outre, il y a lieu de préciser que la notion de «lieu d'établissement» vise non pas uniquement le siège de l'assujetti, mais également les établissements stables au sens de la sixième directive qu'il peut avoir dans les autres États membres. Ainsi, une société qui a établi son siège dans un État membre et qui dispose d'un établissement stable dans un autre État membre doit être considérée, de ce fait, comme étant établie dans ce dernier État pour les activités qui y sont accomplies et ne pourra plus prétendre au remboursement de la TVA au sens de la huitième directive 79/1072/CEE du Conseil, du 6 décembre 1979, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis à l'intérieur du pays (JO L 331, p. 11), et de la treizième directive 86/560/CEE du Conseil, du 17 novembre 1986, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Modalités de remboursement de la taxe sur la valeur ajoutée aux assujettis non établis sur le territoire de la Communauté (JO L 326, p. 40), qui y est acquittée. Il appartiendra audit établissement stable de solliciter, auprès des autorités fiscales de cet État, la déduction de la TVA relative aux acquisitions qui y ont été réalisées (voir, en ce sens, arrêt *Commission/Italie*, précité, points 33 et 35).
- 34 Dans la mesure où la Cour a jugé que l'établissement stable, au sens de la sixième directive, situé dans un État membre et l'établissement principal situé dans un autre État membre ne constituent qu'un seul et même assujetti à la TVA (arrêt *Commission/Italie*, précité, point 38), il s'ensuit qu'un seul assujetti est soumis, à côté du régime applicable dans l'État de son siège, à autant de régimes de déductions nationaux que d'États membres dans lesquels il dispose d'établissements stables.
- 35 Or, dès lors que les modalités de calcul du prorata constituent un élément fondamental du régime des déductions, il ne saurait, sans remettre sérieusement en cause tant la répartition rationnelle des sphères d'application des législations nationales en matière de TVA que la raison d'être dudit prorata, être tenu compte, dans le calcul du prorata applicable à l'établissement principal d'un assujetti établi dans un État membre, du chiffre d'affaires réalisé par tous les établissements stables dont ledit assujetti dispose dans les autres États membres.
- 36 Cette interprétation des articles 17, paragraphes 2 et 5, ainsi que 19, paragraphe 1, de la sixième directive est, en outre, conforme à la finalité de ces dispositions.
- 37 En effet, s'agissant du principe de neutralité de la TVA, que le régime des déductions doit mettre en œuvre, force est de constater que, ainsi que M. l'avocat général l'a relevé aux points 67 à 69 de ses conclusions, il n'est pas établi que le fait de permettre à un assujetti de calculer le prorata de déduction applicable à son siège établi dans un État membre déterminé en tenant compte du chiffre d'affaires réalisé par ses établissements stables établis dans les autres États membres soit de nature à garantir, dans tous les cas, un meilleur respect dudit principe par rapport à un système qui prévoit qu'un assujetti doit, dans chaque État membre dans lequel il peut être considéré comme détenant un établissement stable au sens de la sixième directive, déterminer un prorata de déduction séparé.
- 38 Ensuite, ainsi que le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord l'a fait valoir à juste titre, une telle façon de déterminer le prorata de déduction applicable au siège d'un assujetti aurait pour conséquence de faire augmenter, pour toutes les acquisitions que ledit assujetti a effectuées dans l'État

membre dans lequel se trouve son siège, la part de TVA que ledit siège peut déduire alors même qu'une partie de ces acquisitions n'ont aucun lien avec les activités des établissements stables établis en dehors de cet État. Ainsi, la valeur du prorata de déduction applicable serait faussée.

- 39 Enfin, une telle façon d'établir le prorata de déduction est susceptible de porter atteinte à l'effet utile des articles 5, paragraphe 7, sous a), et 6, paragraphe 3, de la sixième directive qui attribuent un certain pouvoir d'appréciation aux États membres en atténuant les effets des choix effectués par ceux-ci en matière de politique fiscale.
- 40 Eu égard à l'ensemble de ces considérations, il y a lieu de répondre à la première question que les articles 17, paragraphes 2 et 5, ainsi que 19, paragraphe 1, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que, pour la détermination du prorata de déduction de la TVA qui lui est applicable, une société, dont le siège est situé dans un État membre, ne peut pas prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans d'autres États membres.

Sur la deuxième question

- 41 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si, eu égard à l'article 17, paragraphe 3, sous a) et c), de la sixième directive, une société, dont le siège est situé dans un État membre, peut prendre en compte, pour la détermination du prorata de déduction de la TVA qui lui est applicable, le chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans des États tiers.
- 42 À cet égard, il convient de rappeler que, ainsi qu'il résulte des points 30 à 33 du présent arrêt, le régime des déductions est fondé sur le principe de territorialité des dispositions nationales applicables et que, dès lors qu'un assujetti dispose d'un établissement stable dans un État autre que celui dans lequel il a établi son siège, les activités économiques qu'il accomplit dans cet État sont considérées, pour les besoins de l'application des dispositions de la sixième directive, comme étant exercées à partir de cet établissement stable.
- 43 Or, force est de constater qu'il n'existe, ni dans le préambule de la sixième directive ni dans les dispositions de celle-ci, aucun indice permettant de conclure que la circonstance qu'un assujetti dispose d'un établissement stable en dehors de l'Union soit de nature à avoir une incidence sur le régime des déductions auquel est soumis ledit assujetti dans l'État membre dans lequel est situé son siège.
- 44 Il s'ensuit, ainsi que M. l'avocat général l'a constaté au point 81 de ses conclusions, que, dans une situation telle que celle en cause au principal, il ne saurait être valablement soutenu que les prestations de services fournies par les établissements stables établis en dehors de l'Union au bénéfice de preneurs également établis dans des États tiers doivent être considérées comme fournies par le siège lui-même.
- 45 Cette constatation n'est pas remise en cause par l'argument selon lequel une société qui a son siège dans un État membre et qui dispose d'une succursale dans un État tiers doit, pour les besoins de la TVA, recevoir le même traitement fiscal qu'une société, également établie dans un État membre, qui fournit les mêmes prestations de services sans avoir recours à une telle succursale ou qui dispose, à cette fin, d'une filiale dans ledit État tiers. En effet, ces différentes options reflètent des situations clairement distinctes et ne sauraient dès lors recevoir le même traitement fiscal.
- 46 À cet égard, il y a lieu d'ajouter que les assujettis sont généralement libres de choisir les structures organisationnelles et les modalités transactionnelles qu'ils estiment les plus appropriées pour leurs activités économiques et aux fins de limiter leurs charges fiscales (arrêt du 22 décembre 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rec. p. I-13805, point 53).

- 47 Ainsi, le choix, pour un entrepreneur, entre des opérations exonérées et des opérations imposées peut être fondé sur un ensemble d'éléments, et notamment sur des considérations de nature fiscale tenant au régime objectif de TVA (voir arrêt du 9 octobre 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, point 33).
- 48 D'ailleurs, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence de la Cour, lorsqu'un assujetti a le choix entre différentes opérations, il a le droit de choisir la structure de son activité de manière à pouvoir limiter sa dette fiscale (voir, notamment, arrêts du 21 février 2006, Halifax e.a., C-255/02, Rec. p. I-1609, point 73, ainsi que RBS Deutschland Holdings, précité, point 54).
- 49 Dès lors, il convient de répondre à la deuxième question que les articles 17, paragraphe 3, sous a) et c), ainsi que 19, paragraphe 1, de la sixième directive doivent être interprétés en ce sens que, pour la détermination du prorata de déduction de la TVA qui lui est applicable, une société, dont le siège est situé dans un État membre, ne peut pas prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans des États tiers.

Sur la troisième question

- 50 Par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il permet à un État membre de retenir une règle de calcul du prorata de déduction par secteur d'activité d'une société assujettie autorisant celle-ci à prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par une succursale établie dans un autre État membre ou dans un État tiers.
- 51 Afin de répondre à cette question, il convient de rappeler qu'il ressort d'une lecture combinée du libellé des articles 17, paragraphe 5, et 19, paragraphe 1, de la sixième directive que cette dernière disposition ne renvoie qu'au prorata de déduction, prévu audit article 17, paragraphe 5, premier alinéa, et ne fixe, dès lors, une règle détaillée de calcul que pour le prorata visé à la première de ces deux dispositions ainsi que, par extension, pour la déduction à opérer en application de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, sous d), de ladite directive (voir, en ce sens, arrêts Royal Bank of Scotland, précité, point 22, et du 8 novembre 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, point 21).
- 52 La Cour a également jugé que, en l'absence d'indications dans la sixième directive, il appartient aux États membres d'établir, dans les limites du respect du droit de l'Union ainsi que des principes sur lesquels repose le système commun de TVA, des méthodes et des règles régissant le calcul du prorata de déduction de la TVA payée en amont. Dans l'exercice de ce pouvoir, lesdits États sont obligés de tenir compte de la finalité et de l'économie de cette directive (voir, notamment, arrêt BLC Baumarkt, précité, point 22 et jurisprudence citée).
- 53 Toutefois, force est de constater que la référence de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive à des «secteurs d'activité» ne saurait être interprétée comme visant des zones géographiques.
- 54 En effet, ainsi qu'il ressort de l'article 4, paragraphes 1 et 2, de la sixième directive, le terme «activités» vise, dans le contexte de la sixième directive, les différents genres d'activités économiques tels que les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services.
- 55 Il s'ensuit qu'un État membre ne saurait, sur le fondement des dispositions de l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, permettre à un assujetti établi sur son territoire de tenir compte, lors de la détermination du prorata de déduction qui est applicable à un secteur de son activité économique, du chiffre d'affaires réalisé par un établissement stable établi en dehors de ce même État.

- 56 Dès lors, il y a lieu de répondre à la troisième question que l'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas à un État membre de retenir une règle de calcul du prorata de déduction par secteur d'activité d'une société assujettie autorisant celle-ci à prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par une succursale établie dans un autre État membre ou dans un État tiers.

Sur la quatrième question

- 57 Eu égard aux réponses apportées aux deux premières questions, il n'y a pas lieu de répondre à la quatrième question.

Sur les dépens

- 58 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (première chambre) dit pour droit:

- 1) **Les articles 17, paragraphes 2 et 5, ainsi que 19, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires - Système commun de taxe sur la valeur ajoutée: assiette uniforme, doivent être interprétés en ce sens que, pour la détermination du prorata de déduction de la TVA qui lui est applicable, une société, dont le siège est situé dans un État membre, ne peut pas prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans d'autres États membres.**
- 2) **Les articles 17, paragraphe 3, sous a) et c), ainsi que 19, paragraphe 1, de la sixième directive 77/388 doivent être interprétés en ce sens que, pour la détermination du prorata de déduction de la taxe sur la valeur ajoutée qui lui est applicable, une société, dont le siège est situé dans un État membre, ne peut pas prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par ses succursales établies dans des États tiers.**
- 3) **L'article 17, paragraphe 5, troisième alinéa, de la sixième directive 77/388 doit être interprété en ce sens qu'il ne permet pas à un État membre de retenir une règle de calcul du prorata de déduction par secteur d'activité d'une société assujettie autorisant celle-ci à prendre en compte le chiffre d'affaires réalisé par une succursale établie dans un autre État membre ou dans un État tiers.**

Signatures